

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Coordenadora e Professora dos cursos de Pós-Graduação da Escola Paulista de Direito – EPD e da ATAME Pós-Graduação (Brasília e Cuiabá). Professora convidada dos Cursos de Pós-Graduação do IBET e da PUC/COGEAE. Ex-Julgadora do Conselho de Tributos e Multas de São Bernardo do Campo. Advogada.

CURSO DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: Regras do Direito e Segurança Jurídica

3ª edição revista e atualizada

NOESES

1150847

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

M32c

3. ed.

Marques, Renata Elaine Silva Ricetti

Curso de decadência e de prescrição no direito tributário : regras do direito e segurança jurídica / Renata Elaine Silva Ricetti Marques. - 3. ed., rev. e atual. - São Paulo : Noeses, 2019.

528 p.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-8310-119-2

1. Direito tributário. 2. Decadência (Direito) - Brasil. 3. Prescrição (Direito tributário) - Brasil. 4. Segurança pública - Brasil. I. Título.

19-55086

CDU: 34:351.713(81)

SUMÁRIO

PREFÁCIO À 3ª EDIÇÃO	IX
PREFÁCIO À 2ª EDIÇÃO	XIII
PREFÁCIO À 1ª EDIÇÃO	XV
NOTA DA AUTORA SOBRE A 3ª EDIÇÃO	XIX
NOTA DA AUTORA SOBRE A 2ª EDIÇÃO	XXI
INTRODUÇÃO	1
JUSTIFICATIVAS	5

Livro I - Parte Geral

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO: ANTECEDENTES DE HARMONIZAÇÃO

CAPÍTULO I – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO: ANTECEDENTES TEÓRICOS.....	21
1.1 Teoria analítica: teorias das regras do jogo	21

CURSO DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
REGRAS DO DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA

1.2 Regras do jogo na teoria analítica dos <i>jogos de linguagem</i> de Ludwig Wittgenstein	22
1.3 Regras do jogo na teoria analítica do direito de Gregorio Robles Morchón	24
1.4 Regras do jogo na teoria analítica dos jogos finitos e infinitos de James P. Case	28
1.5 Comparação entre <i>as regras do jogo</i> e <i>as regras do direito</i>	31
1.6 Utilidade da teoria nas normas de decadência e de prescrição.....	33
 CAPÍTULO II –DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO: ANTECEDENTES FILOSÓFICOS.....	 37
2.1 Tempo no direito: ensaio sobre o tempo.....	37
2.2 Tempo no direito: o dilema da <i>justa medida do tempo e seu limite no direito (temperança)</i>	42
2.3 Tempo no direito: resposta ao dilema ou dilema sem resposta?	43
2.4 Finalmente o fim: ligar e desligar o tempo	47
 CAPÍTULO III – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO: ANTECEDENTES LEGISLATIVOS.....	 51
3.1 Normas gerais para definir decadência e prescrição: Constituição Federal e Código Tributário Nacional	52
3.1.1 Constituição Federal.....	53
3.1.2 Código Tributário Nacional	55
3.2 Normas gerais para definir decadência e prescrição: legislação infraconstitucional	56

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES

3.2.1	Normas gerais para definir decadência e prescrição: reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal	59
3.3	Normas gerais para definir decadência e prescrição: lei nacional para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios	62
3.4	Normas gerais para definir decadência e prescrição: <i>fim do limite do tempo</i> para as diferentes espécies tributárias.....	68
3.4.1	<i>Fim do limite do tempo</i> nos impostos	69
3.4.2	<i>Fim do limite do tempo</i> nas taxas e nas contribuições de melhoria.....	70
3.4.3	<i>Fim do limite do tempo</i> nos empréstimos compulsórios.....	72
3.4.4	<i>Fim do limite do tempo</i> nas contribuições especiais	75
3.4.5	Conclusão do <i>fim do limite do tempo</i> nas diferentes espécies.....	77
3.5	Normas gerais para definir decadência e prescrição: tratados internacionais sobre decadência e prescrição.....	79
3.5.1	Compromissos internacionais podem regulamentar matéria de legislação complementar e normas gerais em matéria tributária?	81

CAPÍTULO IV – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO: ANTECEDENTES CONSTITUTIVOS..... 87

4.1	Premissas de orientação	87
4.1.1	Decadência	88
4.1.2	Prescrição.....	89

**CURSO DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
REGRAS DO DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA**

4.2	Decadência e prescrição, obrigação e crédito tributário	92
4.3	Decadência e prescrição, relevância do termo “constituição do crédito tributário”	96
4.4	Constituição do crédito pela autoridade administrativa: lançamento tributário	98
4.4.1	Modalidades de lançamento: relevância no prazo de decadência e de prescrição	101
4.4.1.1	No lançamento de ofício	102
4.4.1.1.1	Revisão do lançamento: lançamento comutativo e suplementar	104
4.4.1.2	No lançamento por declaração	106
4.4.1.3	No lançamento por homologação .	108
4.4.1.3.1	Lançamento por homologação eletrônico	110
4.5	Constituição do crédito pelo particular: relevância no prazo de decadência e de prescrição	114
4.6	Constituição do crédito pela autoridade judiciária: relevância no prazo de decadência e de prescrição	117

**Livro II - Parte Específica
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO:
REGRAS DO DIREITO**

CAPÍTULO V – APONTAMENTOS SOBRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO 133

5.1	Distinção entre decadência e prescrição: teoria de Agnelo Amorim Filho	133
-----	--	-----

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES

5.2	Breves apontamentos das diferenças entre decadência e prescrição no Direito Civil e no Direito Tributário.....	136
5.3	Análise histórica da instituição dos prazos de decadência e de prescrição no Direito Tributário	139
5.3.1	Aspecto histórico da prescrição	140
5.3.2	Aspecto histórico da decadência	142
5.4	Decadência e prescrição <i>como</i> hipóteses de extinção do crédito tributário	145
5.5	Nosso posicionamento sobre decadência em matéria tributária	146
5.6	Nosso posicionamento sobre prescrição em matéria tributária	148
5.7	Natureza jurídica das normas de decadência e de prescrição no direito tributário	150

CAPÍTULO VI – ANÁLISE DAS REGRAS DO DIREITO DOS PRAZOS DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NOS INSTITUTOS

6.1	Decadência e prescrição <i>nas</i> hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.....	156
6.1.1	Antes da constituição do crédito (?): prazo de decadência	161
6.1.1.1	Prazo de decadência no instituto da moratória.....	162
6.1.1.2	Prazo de decadência no depósito do montante integral	164
6.1.1.3	Prazo de decadência na liminar e na tutela antecipada	167
6.1.1.3.1	Prazo de decadência na liminar e na tutela antecipada diante da	

CURSO DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
REGRAS DO DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA

proibição de constituição pela autoridade julgadora.....	168
6.1.1.4 Respostas às indagações formuladas no item 6.1.1.....	171
6.1.2 Depois da constituição do crédito: prazo de prescrição	172
6.1.2.1 Prazo de prescrição no instituto da moratória.....	173
6.1.2.2 Prazo de prescrição nas reclamações e os recursos do processo tributário administrativo	175
6.1.2.3 Prazo de prescrição no depósito do montante integral	177
6.1.2.3.1 Depósito no curso de um processo administrativo	179
6.1.2.4 Prazo de prescrição na liminar e na tutela antecipada.....	180
6.1.2.5 Prazo de prescrição no parcelamento	181
6.1.3 Limite temporal da suspensão da exigibi- lidade do crédito tributário	182
6.2 Decadência e prescrição nas hipóteses de extinção do crédito tributário	183
6.3 Decadência e prescrição nas hipóteses de exclusão do crédito tributário	185
6.3.1 No instituto da isenção	186
6.3.2 No instituto da anistia fiscal	189
6.4 Decadência e prescrição na hipótese de impedi- mento de constituição do crédito	191
6.4.1 Consulta fiscal	192

CAPÍTULO VII – ANÁLISE DAS REGRAS DO DIREITO DO PRAZO DE DECADÊNCIA DO CRÉDITO DO FISCO 197

7.1	Regras do direito da decadência.....	198
7.2	Contagem de prazo de decadência: o <i>caput</i> do art. 173 do CTN	199
7.3	Regra do direito n. 1: regra geral (art. 173, I, do CTN).....	200
7.3.1	Indagações sobre a regra do direito n. 01	201
7.3.1.1	Como deve ser realizada a contagem do primeiro dia do exercício seguinte?	202
7.3.1.2	A qual lançamento o artigo se refere?	203
7.4	Regra do direito n. 02: reabertura de novo prazo (art. 173, II, do CTN).....	204
7.4.1	Possibilidade jurídica da reabertura de novo prazo	205
7.4.2	Indagações sobre a regra do direito n. 02	206
7.4.2.1	Estrutura do ato de lançamento pode ser a justificativa da divisão em erro formal e material?	206
7.4.2.1.1	Que é vício formal?	208
7.4.2.1.2	Que é vício material?	210
7.4.2.2	Nulidade ou anulação do lançamento?	211
7.4.2.3	Decisão administrativa ou judicial?	214
7.4.2.4	Hipótese de interrupção ou reabertura de novo prazo?	216
7.4.2.5	Novo prazo deve se submeter a limites estabelecidos por outros prazos?....	221
7.5	Regra do direito n. 03: antecipação do prazo (art. 173, parágrafo único, do CTN)	222

CURSO DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
REGRAS DO DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA

7.5.1	Indagações sobre a regra do direito n. 03	224
7.5.1.1	Que é medida preparatória indispensável ao lançamento?	224
7.5.1.2	Antes do início do prazo da regra geral: antecipação do prazo?	225
7.5.1.3	Depois do início do prazo da regra geral: perempção, suspensão ou interrupção?	229
7.5.1.3.1	Por que não seria uma forma de perempção do prazo?	230
7.5.1.3.2	Por que não seria uma forma de suspensão de prazo?	232
7.5.1.3.3	Por que não seria uma forma de interrupção de prazo?	233
7.5.1.4	Em qualquer momento antes ou depois da regra geral: regra autônoma?	235
7.6	Regra do direito n. 04: caso de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN)	236
7.6.1	Indagações sobre a regra do direito n. 04	237
7.6.1.1	Por que não aplicar o art. 150, § 4º, do CTN aos casos de dolo, fraude ou simulação?	237
7.6.1.2	Por que aplicar o art. 173, I, do CTN aos casos de dolo, fraude ou simulação?	239
7.6.1.3	Que é dolo, fraude ou simulação? .	240
7.7	Regra do direito n. 05: lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN).....	243

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES

7.7.1	Constituição do crédito como linha divisória entre aplicação ou não da regra do direito n. 05	245
7.7.2	Não aplicação da regra do art. 150, § 4º, quando há constituição do crédito tributário pelo contribuinte	248
7.7.2.1	Com pagamento antecipado na totalidade do crédito constituído: extinção nos termos do art. 156, I, do CTN	249
7.7.2.2	Com pagamento antecipado parcial do crédito tributário: exigibilidade do crédito nos termos do art. 174 do CTN.....	250
7.7.3	Aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN apenas quando há constituição e pagamento parcial do crédito tributário	252
7.7.3.1	Crédito não constituído <i>sem</i> pagamento antecipado parcial ou total – art. 173, I, do CTN.....	253
7.7.3.1.1	Por que a aplicação do art. 173, I, do CTN?	254
7.7.3.2	Crédito não constituído <i>com</i> pagamento antecipado total ou parcial – art. 173, I, do CTN.....	256
7.7.4	Indagações sobre a regra do direito n. 05	257
7.7.4.1	E no caso de constituição parcial com ou sem pagamento parcial?...	257
7.7.4.2	Que é fato gerador?	259
7.7.4.3	Que é lançamento suplementar?...	261

CURSO DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
REGRAS DO DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA

7.7.4.4	Qual procedimento realizado pelo contribuinte é suficiente para qualificar-se como constituição: guia de pagamento ou declaração?	262
7.7.4.5	Trata-se de confissão do contribuinte?	266
7.7.4.6	Que é homologação?	267
7.7.4.6.1	Quais são os efeitos <i>típico</i> e <i>atípico</i> do ato de homologação do art. 150 do CTN?	269
7.7.4.6.1.1	Efeito <i>típico</i> do ato homologatório: outorgar natureza jurídica de lançamento.....	269
7.7.4.6.1.2	Efeito <i>atípico</i> do ato homologatório: extinguir o crédito tributário	270
7.7.4.6.2	Qual a relação do prazo de homologação com o prazo de decadência?	272
7.7.4.6.3	Diferença entre homologação expressa e homologação tácita ...	274
7.7.4.6.3.1	Homologação expressa	275
7.7.4.6.3.2	Homologação tácita	277
7.7.4.6.4	Qual o objeto da homologação do art. 150 do CTN?	278
7.7.4.6.5	Quando a autoridade administrativa não homologar	281
7.7.4.7	Pode ser fixado prazo para homologação pela lei ordinária?	282
7.7.4.8	Por que aplicar o art. 150, § 4º, do CTN no caso de lançamento tributário decorrente de crédito escritural indevido (glosa de crédito)?	284
7.7.5	Quadro simplificado.....	287

7.8	Pagamento de crédito decaído	288
7.9	Tese dos “cinco mais cinco” do prazo de decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação	288
7.10	O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre o prazo de decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação	290

CAPÍTULO VIII – ANÁLISE DAS REGRAS DO DIREITO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO DO FISCO..... 295

8.1	Regras do direito da prescrição	295
8.2	Regra do direito n. 06: regra geral da prescrição (art. 174, <i>caput</i> , do CTN)	297
8.2.1	<i>Fim do tempo da exigibilidade do crédito tributário</i>	298
8.2.2	Indagações sobre a regra do direito n. 06	299
8.2.2.1	Que é constituição definitiva do crédito?	299
8.2.2.1.1	Com a constituição definitiva inicia a exigibilidade?	307
8.2.2.1.2	Diferença entre exigibilidade ou executoriedade (<i>exequibilidade</i>) do crédito tributário?	307
8.2.2.1.3	Que é cobrança administrativa?	311
8.2.2.1.4	Que é ação de cobrança judicial?	312
8.2.2.1.4.1	Por que ação de execução fiscal?	313
8.2.2.1.4.2	Qual o propósito da Lei de Execução Fiscal – LEF?	314
8.2.2.1.4.3	Qual a função da inscrição na dívida ativa?	315

CURSO DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
REGRAS DO DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA

8.3 Interrupção do prazo de prescrição: elemento comum das regras do direito n. 07, 08, 09, 10: análise dos incisos do parágrafo único do art. 174 do CTN	317
8.3.1 Regra do direito n. 07: regra de interrupção da prescrição pelo despacho do juiz que ordena a citação (art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN)	322
8.3.1.1 Indagações sobre a regra do direito n. 07	324
8.3.1.1.1 Qual a necessidade de interrupção da prescrição após a propositura da ação de execução?	324
8.3.1.1.2 Por que despacho do juiz que ordena a citação?	328
8.3.1.1.2.1 Aplica-se o art. 240, § 1º, do CPC/2015 (art. 219, § 1º, do CPC/1973) para as execuções fiscais de crédito tributário?	331
8.3.1.1.2.1.1 O Recurso Especial representativo de controvérsia REsp 1.120.295- SP que admitiu a aplicação do art. 219, § 1º, do CPC/1973, atual art. 240, § 1º, do CPC/2015	334
8.3.2 Regra do direito n. 08: regra de interrupção pelo protesto judicial (art. 174, parágrafo único, inciso II)	341
8.3.2.1 Indagações da regra do direito n. 08	343
8.3.2.1.1 O que é protesto judicial?	343
8.3.2.1.2 Como deve ser usada em favor da autoridade administrativa?	344

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES

8.3.2.1.3	Pode ser usado em favor do contribuinte?	348
8.3.3	Regra do direito n. 9: regra de interrupção pelo ato judicial de constituição em mora (art. 174, parágrafo único, inciso III, do CTN).....	349
8.3.3.1	Indagações sobre a regra do direito n. 09.....	351
8.3.3.1.1	Que é constituição em mora?	351
8.3.3.1.2	Requerer o ato judicial ou propor uma medida judicial?	352
8.3.3.1.3	O contribuinte pode se utilizar do ato de constituição de mora com o objetivo de interromper a prescrição?	355
8.3.4	Regra do direito n. 10: regra de interrupção por ato de reconhecimento pelo credor (art. 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN)...	356
8.3.4.1	Indagações sobre a regra do direito n. 10.....	358
8.3.4.1.1	Qual ato que pode ser considerado como reconhecimento?.....	358
8.3.4.1.2	Parcelamento pode ser ao mesmo tempo considerado causa suspensiva e interruptiva da prescrição?	359
8.4	Suspensão do prazo de prescrição	365
8.4.1	Suspensão do prazo de prescrição por 180 dias ou até a propositura da execução fiscal	365
8.5	Prescrição intercorrente	369
8.5.1	Prescrição intercorrente na Lei de Execução Fiscal	373

CURSO DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
REGRAS DO DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA

8.5.2	Impossibilidade de desarquivamento a qualquer tempo da ação de execução fiscal	378
8.5.3	Reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente	381
8.5.4	Comentários sobre os demais parágrafos do art. 40 da LEF	384
8.5.5	Análise do Recurso Especial REsp 1.340.553/RS, que definiu como deve ser a aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 40 da LEF	384
8.6	Prescrição intercorrente ou <i>duração razoável</i> do processo administrativo tributário?	396
8.6.1	Impossibilidade de ocorrência de prescrição intercorrente no processo administrativo	398
8.6.2	Defesa pela <i>duração razoável</i> do processo administrativo	400
8.7	Reconhecimento da prescrição de ofício durante a exigibilidade administrativa	405
8.8	Natureza da decisão que decreta a prescrição...	405
8.9	Pagamento de crédito prescrito	406
 CAPÍTULO IX – ANÁLISE DAS REGRAS DO DIREITO DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO DO CONTRIBUINTE.....		409
9.1	Regras do direito do prazo de prescrição do contribuinte	410
9.1.1	Fundamentos para devolução dos valores recolhidos indevidamente	411
9.2	Contagem de prazo de prescrição do contribuinte – o <i>caput</i> do art. 168 do CTN	413

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES

9.2.1	Natureza prescricional e não decadencial do prazo do art. 168 do CTN.....	413
9.2.2	Restituição no âmbito administrativo: pedido de restituição ou de devolução	417
9.2.3	Restituição no âmbito judicial: ação de repetição do indébito tributário	418
9.2.4	Montante devido na restituição ou na repetição	419
9.3	Regra do direito n. 11: regra da prescrição do contribuinte por pagamento indevido (art. 168, I, do CTN)	420
9.3.1	Indagações sobre a regra do direito n. 11	421
9.3.1.1	Quais são as hipóteses previstas no art. 165, I e II, do CTN?.....	421
9.3.1.2	Como se conta o prazo para repetir o indébito tributário nos casos de pagamento indevido, art. 168, I, do CTN?	423
9.3.1.3	Que diz a tese dos “cinco mais cinco” para restituir o indébito tributário?	426
9.4	Regra do direito n. 12: regra da prescrição do contribuinte após data da decisão administrativa ou judicial que “modificou” decisão condenatória (art. 168, II, do CTN).....	428
9.4.1	Indagações sobre regra do direito n. 12 ...	429
9.4.1.1	Quais são as hipóteses previstas no art. 165, III, do CTN?	429
9.4.1.2	Como se conta o prazo para repetir o indébito tributário nos casos de prescrição do crédito do contribuinte após data da decisão	

CURSO DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:
REGRAS DO DIREITO E SEGURANÇA JURÍDICA

administrativa ou judicial (art. 168, II, do CTN)?	432
9.5 Regra do direito n. 13: regra da prescrição do crédito do contribuinte da ação anulatória que denegar a restituição (art. 169 do CTN).....	433
9.5.1 Indagações sobre a regra do direito n. 13	434
9.5.1.1 Por que o prazo de prescrição é apenas de 2 (dois) anos?	434
9.5.1.2 Por que ação anulatória?	436
9.5.1.3 Por que a interrupção do prazo de prescrição?	438
9.6 Devolução ou repetição de indébito com fundamento em inconstitucionalidade	440
9.6.1 Restituição de tributo indevido com fundamento na inconstitucionalidade declarada em controle difuso de constitucionalidade	441
9.6.1.1 Com a resolução do Senado.....	442
9.6.1.2 Com Súmula Vinculante	442
9.6.2 Restituição de tributo indevido com fundamento na inconstitucionalidade declarada em controle concentrado de constitucionalidade.....	443
9.6.3 Posição conforme o Novo Código de Processo Civil com relação à restituição de tributo indevido com fundamento na inconstitucionalidade após o trânsito em julgado da decisão	444

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES

CAPÍTULO X – ANÁLISE DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	449
10.1 Responsabilidade tributária de terceiros (sócio, diretor, gerente, representante etc.).....	449
10.2 Prova da responsabilidade pelo pagamento.....	451
10.3 Redirecionamento do terceiro responsável em sede de execução fiscal — prazo de prescrição .	454
10.4 Posição jurisprudencial sobre o prazo de redirecionamento de execução fiscal para o terceiro responsável	456
10.5 Conclusões sobre o prazo de redirecionamento de execução fiscal para o terceiro responsável..	460
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	463
REFERÊNCIAS	473